

тільки по закінченні звітного періоду, що не дає достовірного уявлення про раціональне витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. По-друге, при використанні нормативного методу обліку і калькулювання собівартості БМР здійснюється більш оперативне управління виробництвом і з'являється можливість оперативно виявити невикористані внутрішньогосподарські резерви, а також своєчасно попередити нераціональне витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Отже, саме при використанні нормативного методу обліку і калькулювання собівартості БМР можна отримати достовірну інформацію про її величину.

1. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво: Навч. посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Малюга Н.М., Лебедзевич Я.В., Горецька Л.Л., Давидюк Т.В.; За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ЖГПІ, 2000. – 480 с.

2. Шевченкова Л. Расходы и себестоимость строительно-монтажных работ // Баланс. – 2001. – №7. – С. 41–49.

3. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Бухгалтерский учет в строительстве: Долгосрочные инвестиции и источники их финансирования. Учет себестоимости строительных работ. Заработная плата в строительстве. – 3 изд., перераб. и доп. – М. - СПб.: Изд. дом "Герда", 2001. – 590 с.

Отримано 23.07.2003

УДК 303.833.5

Т.С.ПЧУГІНА, д-р екон. наук, Н.І.ГОРДІЄНКО, канд. екон. наук
Харківська державна академія міського господарства

ОЦІНКА СИСТЕМ ОБЛІКУ ВИТРАТ

Здійснено аналіз та оцінку різних напрямків обліку, відмінностей між ними, а також порівняння основних систем обліку витрат. Наведено огляд зарубіжної економічної літератури з теми й різні підходи до обліку витрат.

Процеси інтеграції світової економіки вимагають узгодження всієї сукупності елементів вітчизняної і світової господарських систем, у тому числі бухгалтерського обліку. Тому перед вітчизняними вченими виникає завдання з огляду на особливості національного обліку максимально наблизити його структуру і зміст до світових стандартів. Це сприятиме створенню єдиного внутрішнього ринку об'єднаної Європи, взаємопроникненню і взаємодоповненню структур економік усіх інтегрованих країн.

Інформація управлінського обліку, як правило, є комерційною таємницею підприємства. Вона не підлягає опублікуванню і має конфіденційний характер. Адміністрація підприємства самостійно встановлює зміст, терміни і періодичність надання внутрішньої звітності [1].

Ця облікова система практично не регламентується західним законодавством. Міжнародні стандарти в області бухгалтерського обліку розробляються тільки для зовнішньої звітності. Таким чином, з певною долею умовності можна сказати, що на кожному західному підприємстві (фірмі) існує своя система управлінського обліку. Ця обставина, а також відсутність опублікованих джерел даних утруднює вивчення та узагальнення систем управлінського обліку.

Аналіз економічної літератури свідчить, що закордонний управлінський облік далеко не однорідний: у ньому чітко простежуються два напрямки – американський і європейський [2]. Останній представлений переважно західнонімецьким і французьким обліком. Основна відмінність між цими напрямками полягає в тому, що в американському обліку оперативному контролю за витратами виробництва надається значно більше уваги, ніж калькулюванню собівартості. Оперативний контроль дає змогу активно втручатися безпосередньо в процес утворення собівартості з метою її зниження і тим самим збільшення маси прибутку і підвищення рівня рентабельності [3].

Покажемо, що самого терміну "собівартість" в американській обліковій літературі немає. Певною мірою він замінюється поняттям "cost" (витрати) чи "unit cost" (витрати в розрахунку на одиницю виробу) [2]. Разом з тим у західноєвропейській літературі є спеціальний термін (німецьке "Selbstkosten" чи французьке "prix de revient"), що буквально переводиться українською мовою як "собівартість".

Вказуючи на відмінності між європейським і американським обліком, у спеціальній літературі підкреслюють, що ці відмінності не так у способах обліку й контролю витрат виробництва, калькулювання собівартості продукції, як у способах обліку прибутку і контролю за його формуванням і розподілом. У той час як у США основний наголос робиться на прибуток, європейські підприємства мають тенденцію вирівнювати найкращі й найбільш погані результати еластичним використанням резервів [4]. Слід зазначити, що американський напрямок в обліку, крім США, характерний також для Англії, Австралії, Нової Зеландії, англomовних країн, що розвиваються, а також для Японії.

Однак за останні роки відмінності між американським і європейським виробничим обліком значно стерлися. В Європі уважно вивчали і переймали американський досвід у справі підвищення оперативності обліку і посилення контролю витрат і прибутку (стандарт-кост, директ-костинг, складання і контроль виконання кошторисів накладних витрат), а в США багато фірм, виконуючи урядові замовлення, зобов'язані давати покупцям точну калькуляцію собівартості виробів і більше уваги приділяти точному калькулюванню собівартості [3].

Але відмінності все ж залишаються, причому сама теорія обліку в США розроблена слабко, тоді як в європейському обліку, особливо західнонімецькому теоретичним питанням обліку собівартості завжди приділялося більше уваги і протягом багатьох десятиліть вони досліджувалися такими видатними представниками науки, як О.Шмаленбах, Е.Гутенберг, К.Меллерович.

При побудові управлінського обліку на сучасному етапі виробництва можна виділити два основних підходи. Перший підхід зорієнтований на виробництво і спрямований на удосконалення калькуляцій і контролю за витратами щодо кожного окремого виду готової продукції. Другий підхід зорієнтований на ринок і спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від ринкової кон'юнктури та інших зовнішніх факторів.

Ці підходи до побудови управлінського обліку реалізують відповідні системи обліку витрат, який можна класифікувати за двома основними ознаками: за повнотою відображення витрат і за ступенем нормування витрат. Системи, що відрізняються за ступенем повноти відображення витрат, поділяються на повні (вони фіксують усі витрати) і часткові (фіксують лише частину витрат). У другому випадку розрізняють нормативні (стандартні) й ненормативні (фактичні) системи.

Системи обліку повних витрат передбачають всебічне і точне відображення абсолютно всіх витрат у собівартості продукції. Витрати в цих системах групуються за трьома напрямками: елементами, місцями виникнення і центрами відповідальності, видами продукції.

Розрізняють кілька варіантів систем обліку повних витрат:

1. Система обліку фактичних витрат передбачає відображення усіх витрат, що мали місце в процесі діяльності, в собівартості продукції (робіт, послуг).

2. Система обліку нормальних витрат, особливістю якої є застосування підприємствами, що працюють в умовах внутрішньогосподарського розрахунку, середніх (але завжди твердих цін на матеріали, енергію, послуги) чи так званих нормальних цін.

3. Система обліку нормативних витрат, що ґрунтується на наданні адміністрації інформації про майбутні виробничі витрати за заздалегідь передбаченими нормами. Вона дає можливість відображати ступінь використання ресурсів підприємства в процесі його господарської діяльності, що, в свою чергу, полегшує прийняття управлінських рішень.

Системи, що враховують повну собівартість, зорієнтовані на виробництво, а принципи їх обліку відповідають вимогам відображення технологічних аспектів процесу виробництва. Облік повних витрат

спрямований переважно на удосконалення калькуляції і контролю за витратами з кожного окремого виду готової продукції, що надає цим системам певні переваги:

а) витрати розраховуються на основі даних про ступінь використання виробничих потужностей, а не відносяться в залежність від обсягу виробництва. Саме використання виробничих потужностей, на думку деякого з авторів, є основним фактором у формуванні собівартості;

б) аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних дає змогу контролювати ефективність господарського процесу. За допомогою цього вдається уникнути необґрунтованих випадкових коливань собівартості.

У той же час системи обліку повних витрат трудомісткі, подають спізню інформацію, яку практично неможливо використовувати для досягнення конкретних виробничих цілей. Для перших варіантів цих систем характерний чіткий поділ витрат тільки на прямі й непрямі (загальні). Поділ витрат на постійні й змінні не передбачається, що можна розцінювати як недолік. А калькулювання повних витрат значно знижує точність калькуляцій, оскільки в цьому випадку собівартість виробів спотворюється в результаті непрямого розподілу великої кількості прямих і непрямих (загальних) витрат.

Ці недоліки компенсують зорієнтовані на ринок системи обліку неповних витрат, що спрямовані на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, уміння коригувати їх залежно від зміни ринкової кон'юнктури та інших внутрішніх і зовнішніх факторів.

Зорієнтований на ринок підхід до обліку витрат привів до формування в економічно розвинутих країнах нових варіантів обліку. Так, у США був розроблений облік змінних витрат, у Європі – облік покриття, причому в двох різновидах – у французькому і німецькому. Усі згадані варіанти дають можливість певною мірою спростити облік. Спрощення досягається за рахунок зведення обліку до моделювання змін однієї змінної, а саме пропорційно-змінних витрат залежно від змін обсягів і структури виробництва.

Головна увага в цих системах приділяється відображенню залежності витрат від змін в обсязі й структурі виготовленої продукції, що привело до класифікації витрат на змінні, які прирівнюються до прямих, і постійні, які отожднюються з непрямыми. Основним оціночним показником тут виступає бруто або інакше – внесок на покриття.

Особливої уваги заслуговує система директ-костинг. Ця система детально описана в економічній літературі, тому немає потреби зупинятися на її характеристиках. Вкажемо тільки, що їй притаманні як пев-

ні переваги, так і істотні недоліки, що стали об'єктом критики вчених-економістів. Останні, роблячи наголос на її перевагах для коротко-строкового планування прибутку і прийняття управлінських рішень, вказують на те, що директ-костинг створює тенденцію для того, щоб ігнорувати необхідність відтворення постійних витрат через ціну виробу. Супротивники директ-костинга вважають, що постійні накладні витрати, подібно до змінних, використовуються для виробництва продуктів і, отже, вони повинні бути розділені на залишки готової продукції і незавершеного виробництва. Як бачимо, найбільше протиріч виникає при розгляді питань, що стосуються впливу системи директ-костинг на визначення доходу.

Проте названі вище недоліки можна вважати несуттєвими, оскільки метод окремого обліку змінних і постійних витрат має важливу перевагу – можливість керувати обсягом виробництва товарів при їх масовому випуску на ринок.

Серед вчених-економістів країн ринкової економіки немає єдиної думки щодо доцільності використання методу директ-костинга в умовах України та інших країн СНД: позиції коливаються від повної відмови до беззастережного схвалення цього методу. Економісти перераховують як його недоліки, так і незаперечні переваги, зокрема, дуже важливою є ідея розмежування витрат на постійні й змінні, а також напівзмінні.

1. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Пер с англ.; Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 453 с.
2. Schierenbeck, Henner: Grundzuge der Betriebswirtschaftslehre / von Henner Schierenbeck. – München. – Wien: Ordenbourg 8. – Vollig uberarb.u.erw. Aufl. – 2000. – 554 s.
3. Jarugowa A., Skowronski J. Rachunek kosztow w systemie informacyjnym przedsicbiorstwa. – Warszawa: PWN, 1996. – 182 с.
4. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1991. – 245 с.

Отримано 09.10.2003

УДК 658.15

И.А.ЛУКЬЯНЧЕНКО

Харьковский государственный экономический университет

ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И КРИТЕРИИ УПРАВЛЕНИЯ ЭЛЕМЕНТАМИ ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Предлагаются варианты целей, задач и критериев управления оборотными средствами предприятия. Наличие такого набора инструментов управления оборотными средствами дает возможность адаптироваться к изменяющимся условиям хозяйствования.